



**Universidade de Brasília – UnB**  
**Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública – FACE**  
**Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA**  
**Bacharelado em Ciências Contábeis**

**LEONARDO DE SOUSA COSTA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO: Estudo de  
Caso realizado em empresas que atuam no ramo de comércio varejista de combustíveis.**

**Brasília**  
**2019**

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva  
Vice-Reitora da Universidade de Brasília

Professora Doutora Claudia da Conceição Garcia  
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Maria Emília Machado Telles Walter  
Decana de Pesquisa e Inovação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes  
Coordenadora de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública – FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Leonardo De Sousa Costa

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO: Estudo  
de Caso realizado em empresas que atuam no ramo de comércio varejista de  
combustíveis**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração e Contabilidade da  
Universidade de Brasília como requisito à  
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências  
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Rildo e Silva, Msc.

Linha de pesquisa: Contabilidade para tomada  
de decisão

Área: Contabilidade Fiscal/Tributária

Brasília  
2019

COSTA, Leonardo de Sousa.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO: Estudo de Caso realizado em empresas que atuam no ramo de comércio varejista de combustíveis.**

Leonardo de Sousa Costa; orientação: Rildo e Silva – Brasília, Universidade de Brasília.

Orientação: Prof. Rildo e Silva

Monografia – Ciências Contábeis – Brasília – Universidade de Brasília, 2019.

Palavras-chave: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; Planejamento Tributário; Lucro Real; Lucro Presumido.

Leonardo De Sousa Costa

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO: Estudo de Caso realizado em empresas que atuam no ramo de comércio varejista de combustíveis**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Rildo e Silva, Msc.

Banca Examinadora

Prof. Rildo e Silva

Orientador – Universidade de Brasília (UnB) Brasília (DF)

Profa. Lorena Almeida Campos

Examinadora – Universidade de Brasília (UnB) Brasília (DF)

Brasília, 03 de Julho 2019.

Dedico primeiramente a Deus, a minha noiva Larissa, a meus pais, e a toda minha família e amigos, que sempre tiveram comigo ao longo desta caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar a Deus por estar realizando meu sonho de estar concluindo meu curso nesta renomada instituição de ensino. Agradeço a meus pais, pelo esforço e empenho de sempre pra esta realização; agradeço a minha noiva Larissa, por ser minha fonte de inspiração e minha grande incentivadora; agradeço a todos meus familiares e amigos, pela parceria e força de sempre; sei que mesmo de longe todos estão torcendo por mim e torcendo pelo meu sucesso.

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Lucro Presumido: atividades e alíquotas

Tabela 2: Receitas Líquidas Trimestrais da Empresa ALFA

Tabela 3: Bases de presunção IRPJ e CSLL no Lucro Presumido da Empresa ALFA

Tabela 4: Base de cálculo no Lucro Real da Empresa ALFA

Tabela 5: Comparativo Base de Cálculo da Empresa ALFA

Tabela 6: Quadro Comparativo do IRPJ e CSLL da Empresa ALFA

Tabela 7: Receitas Líquidas trimestrais da Empresa BETA

Tabela 8: Bases de presunção IRPJ e CSLL no Lucro Presumido da Empresa BETA

Tabela 9: Base de cálculo no Lucro Real da Empresa BETA

Tabela 10: Comparativo Base de Cálculo da Empresa BETA

Tabela 11: Quadro Comparativo do IRPJ e CSLL da Empresa BETA



## RESUMO

A despesa tributária é um gasto relevante para as empresas e sua redução pode contribuir para um dos objetivos do empresário que é o aumento dos lucros. Assim, a finalidade desta pesquisa é realizar uma comparação entre as formas de tributações em duas empresas (ALFA e BETA) que atuam no comércio varejista de combustíveis, localizadas na cidade de Brasília-DF, comparando os valores de IRPJ e CSLL a serem recolhidos nos regimes tributários do Lucro Presumido e Lucro Real; apontando as principais características de cada regime. Para o alcance de tal objetivo foram analisados 8 Balanços Patrimoniais, 8 balancetes trimestrais e duas declarações de faturamento para cada empresa e efetuado a apuração dos tributos pelo Lucro Real e Lucro Presumido dos dois exercícios sociais, verificando em seguida qual regime tributário seria mais econômico para as empresas ALFA e BETA. Diante das análises efetuadas, constatou-se que o Lucro Presumido foi o regime que apresentou uma economicidade de tributos superior ao Lucro Real, onde a empresa ALFA teria uma economicidade de tributos no valor de R\$ 138.232,32 no período analisado e a empresa BETA teria uma economicidade de tributos no valor de R\$ 89.853,75.

**Palavras-chave:** Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Planejamento Tributário. Lucro Real. Lucro Presumido.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.1 Contextualização.....</b>	<b>10</b>
<b>1.2 Limitação .....</b>	<b>11</b>
<b>1.3 Entidade Pesquisada .....</b>	<b>11</b>
<b>1.4 Problema .....</b>	<b>11</b>
<b>1.5 Objetivos.....</b>	<b>12</b>
<b>1.5.1 Objetivo Geral .....</b>	<b>12</b>
<b>1.5.2 Objetivo Específico .....</b>	<b>12</b>
<b>1.6 Contribuição Esperada da Pesquisa .....</b>	<b>12</b>
<b>1.7 Estrutura da Pesquisa .....</b>	<b>12</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 Sistema Tributário Nacional .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 Governança Tributária .....</b>	<b>16</b>
<b>2.3 Planejamento Tributário .....</b>	<b>18</b>
<b>2.4 Evasão Fiscal .....</b>	<b>20</b>
<b>2.5 Regimes Tributários .....</b>	<b>20</b>
<b>2.5.1 Lucro Real.....</b>	<b>20</b>
<b>2.5.1.1 Lucro Real Trimestral .....</b>	<b>21</b>
<b>2.5.1.2 Lucro real anual (estimativa).....</b>	<b>22</b>
<b>2.5.2 Lucro Presumido .....</b>	<b>22</b>
<b>2.5.3 Lucro Arbitrado .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5.4 Simples Nacional .....</b>	<b>23</b>
<b>2.6 Impostos que incidem sobre os combustíveis .....</b>	<b>24</b>
<b>2.6.1 Imposto De Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) .....</b>	<b>24</b>
<b>2.6.2 Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) .....</b>	<b>25</b>
<b>2.6.3 Programa De Integração Social (PIS) E Contribuição Para o Financiamento Da Seguridade Social (COFINS).....</b>	<b>26</b>
<b>2.6.4 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) .....</b>	<b>26</b>
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>28</b>
<b>3.1 Metodologia.....</b>	<b>28</b>
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>30</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>36</b>
<b>5.1 Conclusão .....</b>	<b>36</b>
<b>5.2 Recomendações .....</b>	<b>36</b>
<b>5.3 Sugestões.....</b>	<b>36</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>38</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

A contabilidade é de extrema importância para a tomada de decisão gerencial nas empresas e tem como finalidade principal coletar, sistematizar e registrar fatos contábeis praticados pela empresa, demonstrando sua real situação patrimonial e econômico-financeira, de acordo com os princípios e normas de contabilidade (ZANGIROLAMI, 2010).

Diante da elevada carga tributária brasileira, torna-se necessário um estudo na implantação de ações que permitam as empresas cada vez mais minimizarem os custos e as despesas e, com isso, maximizar os lucros e o crescimento, em conformidade com as leis que regem o sistema tributário nacional, como um ato estratégico, planejando a redução da carga tributária (ABRAHAO, 2011).

Nesse caso, o planejamento tributário se torna uma peça essencial dentro das organizações e cabe ao contador a elaboração do planejamento tributário, pois é ele quem gera as informações necessárias através da contabilidade, e fazê-lo pode determinar uma melhora na situação financeira da empresa (ROCHA, 2007).

Entre os diversos setores econômicos, o presente trabalho selecionou duas empresas que atuam no segmento de comércio varejista de combustíveis localizadas na cidade de Brasília-DF. A escolha desse segmento baseou-se em sua relevância para o cenário econômico brasileiro e a sua alta empregabilidade.

Segundo Silva (2016), diante das opções de regimes tributários, as entidades precisam optar pela melhor alternativa, cabendo ao contador orientar na escolha da opção de tributação, cuja decisão, geralmente, ensejará na que vise ao menor ônus tributário.

O planejamento tributário vai ser de extrema importância para a tomada de decisão, já que seu objetivo principal é a economia de tributos e buscar alternativas para reduzir, eliminar e até retardar legalmente o pagamento de tributos (ZANGIROLAMI, 2010).

Como os combustíveis fazem parte da lista de produtos que têm incidência monofásica para PIS e COFINS e substituição tributária para ICMS, onde a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é da indústria e/ou distribuidora, resta aos administradores analisarem as possibilidades de escolha da melhor forma de tributação para o IRPJ e CSLL.

## **1.2 Limitação**

Embora as empresas possam escolher entre todas as formas de tributação, este trabalho foi elaborado com base nos regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, ficando excluído o Simples Nacional e Lucro Arbitrado. A pesquisa será limitada aos seguintes impostos e contribuições federais: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); não incluindo na análise PIS, COFINS e ICMS.

## **1.3 Entidade Pesquisada**

A primeira empresa a ser analisada é a ALFA, uma sociedade empresária limitada, constituída no dia 21/01/2000 que atua no setor varejista do comércio de combustíveis, localizada na região de Ceilândia, Brasília-DF.

A segunda empresa a ser analisada é a BETA, uma sociedade empresária limitada, constituída no dia 07/02/2012, que atua no setor varejista do comércio de combustíveis, localizada no Setor de Indústria e Abastecimento da cidade de Brasília-DF.

## **1.4 Problema**

A gerência dos tributos por meio do planejamento tributário não é uma tarefa fácil, pois, apesar de ser um tema que já vem sendo discutido há muito tempo, pouco se conhece a respeito, principalmente por parte dos empresários (ABRAHAO, 2011).

Não bastasse a pesadíssima carga tributária imposta aos contribuintes, existe ainda a complexa legislação tributária brasileira, que se apresenta como um emaranhado de normas legais, que devem ser conhecidas e estudadas para serem aplicadas aos mais variados casos. Isso requer do profissional da contabilidade, a todo instante, práticas de gerenciamento eficaz para preservar a continuidade do empreendimento. Procurar formas lícitas de reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo permanecer atento às mudanças da legislação é uma necessidade indispensável para manutenção dos negócios e maximização dos lucros (ZANGIROLAMI, 2010).

É em casos como esses, que o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são em alguns casos mais representativos do que os custos de produção.

Considerando a forma de planejamento tributário para as entidades pesquisadas referentes aos anos 2016 e 2017 questiona-se: Quais as alternativas em relação ao IRPJ e CSLL que o empresário pode ter para reduzir sua carga tributária?

## **1.5 Objetivos**

A seguir é apresentado o objetivo geral e os objetivos específicos que definem o rumo da pesquisa.

### ***1.5.1 Objetivo Geral***

O presente trabalho tem como objetivo geral efetuar um estudo sobre a melhor forma de tributação do IRPJ e CSLL das empresas analisadas que atuam no comércio varejista de combustíveis para os exercícios de 2016 e 2017.

### ***1.5.2 Objetivo Específico***

- Apurar os impostos IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido e Lucro Real Trimestral nas empresas ALFA e BETA nos anos 2016 e 2017;
- Definir qual forma de tributação é mais viável, identificando as vantagens e desvantagens entre elas;

## **1.6 Contribuição Esperada da Pesquisa**

Esse trabalho foi desenvolvido com o intuito de auxiliar as empresas do setor varejista de combustíveis a reduzirem legalmente sua carga tributária através do planejamento tributário, dentro dos princípios contábeis e da legislação vigente.

Diante desse cenário, realizou-se um planejamento tributário nas entidades pesquisadas, de modo que possa ser aplicado a outras empresas do mesmo ramo com o intuito de trazer uma contribuição prática à sociedade e encontrar a melhor alternativa para reduzir o ônus tributário das empresas.

## **1.7 Estrutura da Pesquisa**

Este trabalho está estruturado da seguinte maneira:

1. Introdução: Contempla a contextualização da pesquisa, busca a origem do procedimento para chegar até o que será executado na pesquisa, identifica se o problema e traça os objetivos a alcançar com o trabalho e a justificativa de escolha o mesmo.

2. Fundamentação Teórica: Contempla a base teórica para o estudo, como discussões acerca de planejamento tributário, regimes tributários e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

3. Procedimentos metodológicos: Contempla a descrição de todos os procedimentos executados para alcançar o objetivo da pesquisa.

4. Descrição e análise de dados: Contempla os dados e resultados encontrados e as respectivas análises dos resultados.

5. Considerações finais: Conclusão da pesquisa, resposta à pergunta do trabalho, recomendação aos profissionais da área e escritórios contábeis e sugestão de futuras pesquisas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Sistema Tributário Nacional

De acordo com Oliveira (2015), Direito e Contabilidade são ciências que se complementam e que acompanham a evolução natural das sociedades. O Direito é a ciência que disciplina as relações dos homens em sociedade, é o conjunto das normas jurídicas vigentes num país. Entre essas, destacam-se as normas de Direito Tributário que constituem o Sistema Tributário Nacional e que são aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios, cujo objetivo é disciplinar a arrecadação e distribuição de rendas no país.

O Sistema Tributário Nacional (STN) é o conjunto de normas e princípios jurídicos que regulamentam a instituição, a fiscalização e a arrecadação de tributos e determina as limitações do Estado ao contribuinte. A estrutura fundamental do sistema tributário encontra-se descrita nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988.

O STN é estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 2º, que assim o define: “O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Constituição, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites, das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e leis estaduais, e em leis municipais”.

Conforme o Art. 96 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o conceito dado pelo Código Tributário Nacional (CTN) à legislação tributária é o seguinte:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Dando continuidade, o Art. 97 da lei citada acima determina que:

Somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § do art. 52, e do seu sujeito passivo;
- IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- V – a cominação de penalidade para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;
- VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades [...].

O conceito de tributo está estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito,

instituída em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Este artigo citado acima é fragmentado por Machado (2015), que aponta os seguintes esclarecimentos a respeito do conceito de tributo:

- a) *Toda prestação pecuniária*: é de natureza pecuniária porque o Estado necessita de meios financeiros para a realização de seus objetivos, pois não existem mais no sistema tributário moderno o pagamento de tributos por meio de serviços ou em bens diversos do dinheiro.
- b) *Compulsória*: o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade do sujeito passivo, a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.
- c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: a prestação tributária é pecuniária, ou seja, seu conteúdo é expresso em moeda.
- d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*: o tributo distingue-se da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito.
- e) *Instituída em lei*: só a lei pode instituir o tributo. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, I, da CF.

Vasconcelos (2002), por sua vez, trata de apontar as funções do sistema tributário:

A principal função de qualquer sistema de tributação é proporcionar o nível de receitas adequado para financiar os serviços públicos prestados ou colorados à disposição da população. Entretanto, um Estado que almeja crescimento e desenvolvimento de sua sociedade não pode restringir esse instrumento de imposição a uma singela função arrecadatória. Outras funções não menos importantes residem na imposição tributária de um Estado, senão vejamos:

- Buscar o ajustamento da alocação de recursos;
- Proporcionar o ajustamento na distribuição de renda e da riqueza; e
- Assegurar a estabilização econômica. Vasconcelos (2002, p. 13).

Desta forma, Costa (2017) afirma que:

A tributação é matéria complexa por sua natureza, tendo em vista a sua indissociável interligação com a disciplina jurídica, econômica e política, além dos aspectos sociais e culturais de uma nação em sua permanente interação no plano local, regional e global (COSTA, 2017 p. 10).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, existem cinco modalidades de tributos, são eles: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria; Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais. No presente trabalho serão tratados alguns Impostos e Contribuições Sociais, os demais tributos não farão parte deste estudo.

O Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, art. 16). Quanto à competência, os impostos podem ser federais, estaduais ou municipais, ou seja, podem ser instituídos por esses entes citados, conforme a Constituição Federal. Os impostos que serão



objetos de análise são o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), de competência federal, e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual.

Diferentemente dos Impostos, as Contribuições Sociais, que são de competência federal, não têm como principal função a de suprir recursos financeiros ao Tesouro Nacional, conforme Cardoso explica:

As contribuições sociais têm fundamento no art. 149 da Constituição, que as divide em três subespécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As primeiras são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, as segundas são as instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções (como a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás), e as terceiras são destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais (OAB, SESI, SENAI, etc.) (CARDOSO, 2011).

Entre as contribuições existentes, serão estudadas a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS (Programa de Integração Social) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

O nível de tributação sobre as empresas brasileiras é considerado alto e muitas vezes acabam levando-as a decretar falência por causa das elevadas dívidas fiscais. Surge então a necessidade de se realizar um planejamento e gerenciamento tributário, podendo assim facilitar o cumprimento das obrigações das empresas para com o governo, além de elevar os resultados financeiros líquidos por meio da elisão fiscal.

## **2.2 Governança Tributária**

A *Tax Management* ou governança tributária, também é conhecida como gerenciamento tributário, administração tributária, planejamento tributário e elisão fiscal, ganhou espaço com o desenvolvimento da governança corporativa, tornando-se mestra para as empresas, entidades e organizações em geral (CASTRO e FLACH, 2013).

Desta forma, e diante de um sistema tributário tão complexo, a governança tributária se apresenta entre as melhores práticas de gestões corporativas tendo em vista que a carga tributária é um dos maiores itens de custo para a atividade empresarial e um dos mais desafiantes riscos de negócio (AMARAL e AINSWORTH, 2005).

Por sua vez, Neto (2014) argumenta que a governança tributária é uma espécie do gênero da governança corporativa e é uma ferramenta pela qual as organizações são conduzidas, dirigidas e administradas visando otimizar sua carga tributária, identificado

oportunidades de sua redução e minimizando a possibilidade de ocorrência de riscos. Conforme indica Neto:

Através da governança tributária, a empresa busca identificar a hipótese mais benéfica de incidência de tributos, para permitir que suas atividades possam, lícitamente, ser beneficiadas por redução de carga tributária, ou inseridas em âmbito de não incidência de tributos. A empresa também deve minimizar a geração de contingências (riscos) fiscais (NETO, 2014, p. 34).

Corroborando desta afirmação, Neto (2014 apud AMARAL e AINSWORTH, 2005) reitera que a governança tributária compreende, sob a perspectiva de gestão empresarial, a organização e planejamento das atividades empresariais, identificação, quantificação e controle dos riscos até a proteção da boa reputação e questões estratégicas, técnicas, operacionais, econômicas e financeiras do negócio. Por outro lado, Lopes sob a perspectiva legal, fiscal, contábil, financeira e econômica, definiu governança tributária da seguinte forma:

A governança tributária considera todos os aspectos da questão sob a perspectiva legal, fiscal, contábil, financeira e econômica à luz da experiência doméstica e internacional, a fim de minimizar riscos e potencializar a legítima economia tributária, seguindo elevados parâmetros éticos e em plena conformidade à letra e ao espírito da legislação aplicável (LOPES, 2011).

Embasado nesses conceitos e definições, a governança de tributos apresenta dois objetivos fundamentais na perspectiva de Castro e Flach, (2013). O primeiro objetivo da governança tributária é levar transparência das informações aos acionistas, ao mercado e a sociedade em geral, como a distinção de ter como foco informações tributárias (contábeis e fiscais), e quando utilizada de maneira eficaz proporciona condutas que geram bons resultados e um maior controle dos impostos. Num segundo objetivo os autores corroborando com outros doutrinadores e entendem que a governança tributária é:

Composta por procedimentos de gestão para encontrar oportunidade na legislação a fim de reduzir a carga tributária da empresa. Visa à realização, monitoração e revisão dos procedimentos tributários realizados na empresa a fim de reduzir o valor pago com tributos, os riscos fiscais e aumentar a eficiência do desempenho tributário para atender aos padrões de governança corporativa (CASTRO e FLACH, 2013 apud DESAI, 2002; GONCHAROV e ZIMMERMANN 2005; FORMIGONI *et al.*, 2009; MINNICK e NOGA, 2010; ARSTRONG *et al.*, 2011; TANG, 2005; AMARAL, 2011a; AMARAL, 2011b; GOMES, 2012).

Outro meio legal que os gestores podem utilizar é o Planejamento Tributário, que basicamente é utilizada para elaborar planos e fazer com que as empresas escapem da alta carga tributária do país. Compreendida na Governança Tributária, esta ferramenta atua de forma preventiva, se tornando essencial para se alcançar os benefícios da elisão fiscal.

## 2.3 Planejamento Tributário

O Planejamento tributário “trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte” (OLIVEIRA, 2015, p. 23).

Sob o mesmo ponto de vista em relação ao estudo antecipado das diversas situações que ocorrem nas empresas, Latorraca (2000), citado por Oliveira, define planejamento tributário como:

Planejamento tributário é a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objetivo do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (OLIVEIRA, 2015, p. 23).

Do mesmo modo, Fabretti (2006) define planejamento tributário como: “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador” (FABRETTI, 2006, p. 32).

Por outro lado, Borges (2002) conceitua o planejamento tributário sem citar a questão de estudo antecipado como os outros autores o fizeram:

Técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal (BORGES, 2002, p. 152).

No entendimento de Crepaldi (2007), revela-se uma percepção diferente para o planejamento, quando trata que:

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitem diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade tem como base evitar a incidência tributária, com o intuito de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, o sentido de reduzir a alíquota ou base de cálculo (CREPALDI, 2007, p. 3).

Dessa forma, e diante da conceituação acima exposta, Crepaldi destaca em sua obra os seguintes os objetivos do planejamento tributário:

- Reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas;
- Efetuar operações tributáveis e/ou reduzir a base imponible de tributação;
- Postergar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa;
- Eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos adequados e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária; e
- Reduzir o custo burocrático por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos.

Segundo Torres (2003, p. 175), citado por Brito e Alves (2017, p. 90), o planejamento tributário “é a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”. Este entendimento é compartilhado por Borges (2002, p. 64) que defende que a natureza do planejamento tributário “consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal”.

A partir do entendimento de planejamento tributário como elisão fiscal, cumpre considerar o argumento de Amaral (2003, p. 49), ao conceituar: “a elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos”. Para ele, “o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é lícita, a fazenda pública deve respeitá-la” (AMARAL, 2003, p. 49).

A elisão fiscal é a prática contábil que permite para as empresas encontrarem um formato mais vantajoso para o pagamento dos impostos, ou seja, desta forma não corre a evasão fiscal, que é considerada ilegal. Huck (1997) assim define a elisão fiscal:

No sentido consagrado do termo, implica a subtração a uma norma tributária para obter vantagem patrimonial por parte do agente. Tal vantagem, entretanto, não ocorreria se não fossem postos em prática atos jurídicos ou procedimentos contratuais com a finalidade precípua de evitar-se a aplicação da já citada norma. O pressuposto da elisão consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei (HUCK, 1997, p. 21).

Um dos principais pontos na hora de se fazer um Planejamento Tributário é fazer a escolha correta de qual regime tributário a empresa irá escolher para cada exercício social.

Atualmente, os principais tipos de regimes tributários previstos na legislação para recolhimento dos tributos são: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

## **2.4 Evasão Fiscal**

Evasão fiscal é uma prática incorreta que constitui crime de sonegação fiscal e é caracterizada pela diminuição da carga tributária por meio de omissão do fato gerador da mesma (SILVA, 2016).

## **2.5 Regimes Tributários**

O art. 44 do Código Tributário Nacional diz que “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” Em decorrência deste artigo, surgiram os conceitos de: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado e Oliveira assim reitera:

Essas são as três modalidades de tributação atualmente existentes para base de cálculo dos tributos de Imposto de Renda e contribuição social devidos pessoas jurídicas sobre os lucros obtidos em determinado período (OLIVEIRA, 2015, p. 191).

Em razão da dificuldade e da burocracia que existe nos regimes citados acima e para facilitar a vida dos empresários, surge com a Lei Complementar nº 123 de 2006, o Simples Nacional que é um regime tributário diferenciado e simplificado, definido pelo art. 12 da referida Lei Complementar como um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

### **2.5.1 Lucro Real**

Segundo o art. 247 do Decreto 3.000, de 1999, “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações [...], já o lucro líquido é definido no art. 248 do mesmo decreto como “O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações [...].

De acordo com o Art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos,

bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Quanto a data de apuração, para efeito da incidência do imposto sobre a renda, o lucro real das pessoas jurídicas deve ser apurado conforme os artigos 1º e 2º da Lei 9.430, de 1996:

Art. 1º [...] o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário [...].

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos [...].

#### *2.5.1.1 Lucro Real Trimestral*

Conforme exposto acima, as empresas que optarem pelo regime do lucro real trimestral terão de apurar a base de cálculo do Imposto de Renda ao final de cada três meses ao longo do ano.

A apuração do lucro real trimestral traz muitas desvantagens, dentre elas a limitação da compensação do prejuízo fiscal obtido em trimestres anteriores, a 30% do lucro real dos trimestres seguintes (PRADO, 2011, p. 84).

Em relação ao pagamento do IR trimestral, o Art. 5º da Lei 9.430, de 1996, define:

O imposto devido [...] será pago em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

§ 2º Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 4º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, o imposto devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não se lhes aplicando a opção prevista no § 1º.

#### *2.5.1.2 Lucro real anual (estimativa)*

As empresas também podem optar pelo regime de apuração do lucro real anual, neste caso estão obrigadas ao pagamento mensal do IR por estimativa. “Há duas formas de pagamento do IRPJ estimativa: (i) determinação da base de cálculo por aplicação de percentual à receita bruta ou (ii) levantamento de lucro real parcial”, a cada mês, mediante balanços ou balancetes de suspensão e redução do imposto” (PRADO, 2011, p. 84 e 85).

#### *2.5.2 Lucro Presumido*

O Lucro Presumido surgiu no de 1943 através do Decreto Lei 5.844, tendo como principal característica a facilidade na hora de se apurar o imposto devido, uma vez que não é necessário fazer toda a escrituração mensal ou trimestral para encontrar a base de cálculo do IRPJ e CSLL, por exemplo.

No regime do lucro presumido, como o próprio nome já diz, há uma presunção acerca da lucratividade da empresa, que serve como base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Essa presunção se opera aplicando-se um percentual, definido em lei, sobre a receita bruta da empresa (PRADO, 2011, p. 89).

Além de ser um meio legal que pode fazer com que as empresas paguem menos tributos, “a legislação tributária mostra que o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano calendário, à apuração do lucro real” (CREPALDI, 2007, p. 198).

Oliveira (2015) compartilha do mesmo pensamento ao afirmar que a legislação, ao introduzir a opção pelo lucro presumido, visou facilitar as rotinas burocráticas e

administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura.

O art. 13, da Lei nº 9.718 de 1988, com a redação dada pela Lei nº 10.637 de 2002, estabelece o seguinte:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido

### ***2.5.3 Lucro Arbitrado***

O arbitramento do lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda utilizada pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (RODRIGUES, 2013).

Pode ser utilizado também pelas autoridades tributárias quando houver ausência absoluta de confiabilidade na escrituração contábil e nos casos que o contribuinte dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades (ZANGIROLAMI, 2010).

De acordo com o artigo 16 da lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o lucro arbitrado será determinado mediante:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento. Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

### ***2.5.4 Simples Nacional***

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01/07/2007, conforme o site do Simples Nacional.



A propósito, “fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional” (Art. 12, Lei Complementar 123, de 2006).

Para ser considerada uma microempresa (ME) e empresa de pequeno porte (EPP), o contribuinte precisa ser: uma sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual. Além disso, o Art. 3º da Lei 123, instituiu que:

- I – no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II – no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

O art. 13 da referida descreve os impostos que devem ser recolhidos mensalmente, mediante documento único de arrecadação:

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI [...];
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS [...];
- V – Contribuição para o PIS/Pasep [...];
- VI – Contribuição Patronal Previdenciária - CPP [...];
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
- VIII – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

A contar da conceituação do sistema tributário e as definições apresentadas cumpre trazer à tela, para contextualização do presente trabalho os tributos incidentes sobre os combustíveis que são: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, PIS, COFINS e ICMS.

## **2.6 Impostos que incidem sobre os combustíveis**

### ***2.6.1 Imposto De Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)***

Tanto no regime do lucro real quanto no regime do lucro presumido, a alíquota efetiva do IRPJ será de 15% sobre a base de cálculo, além de 10% de alíquota adicional, caso a base de cálculo exceda o valor de R\$ 20.000,00 mensal. Isto é estabelecido no Art. 2º da Lei 9.430, de 1996:

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

O IRPJ também pode ser pago mensalmente através do cálculo de estimativa do lucro, cujos percentuais sobre a receita bruta auferida nas atividades são:

**Tabela 1 – Lucro Presumido: atividades e alíquotas**

<b>ATIVIDADES DA PJ GERADORA DA RECEITA BRUTA - BASE DE ESTIMATIVA</b>	<b>% APLICÁVEIS SOBRE A RECEITA</b>
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8%
Prestação de serviços de transporte de cargas	8%
Prestação dos demais serviços de transporte	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico	32%
Instituições Financeiras e entidades a elas equiparadas	16%
Prestação de serviços em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas	16%

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, 2015, p. 194.

### **2.6.2 Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)**

Esta contribuição que compete à União foi instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988: “Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.” e é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

De acordo com o Art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, as alíquotas da CSLL sobre o lucro são:

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização [...].

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

A base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou calculado por estimativa corresponde a:

- 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte; e
- 32% para:
  - a) Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
  - b) Intermediação de negócios; e
  - c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Estas alíquotas de presunção foram estabelecidas no Art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003:

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

### ***2.6.3 Programa De Integração Social (PIS) E Contribuição Para o Financiamento Da Seguridade Social (COFINS)***

Os combustíveis fazem parte da lista de produtos que têm incidência monofásica para PIS e COFINS, esta incidência é semelhante à substituição tributária, pois atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda a cadeia produtiva ou de distribuição subsequente. Por exemplo, o fabricante ou o importador recolhe todo o imposto que seria cobrado dos atacadistas, varejistas ou revendedores. Esta redução da alíquota à 0% das referidas contribuições foi determinada pelo art. 4º da Lei 9.718, de 1998.

### ***2.6.4 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)***

Praticamente igual ao PIS e COFINS, o ICMS dos combustíveis também é recolhido através da substituição tributária, conforme o art. 320 do Decreto 18.955, de 1997:

Art. 320. Ficam sujeitas ao regime de pagamento antecipado do imposto, as aquisições interestaduais (Lei nº 1.254/96, art. 46, § 1º):

I - de mercadorias:

a) relacionadas no Caderno I do Anexo IV a este Regulamento, quando (Lei nº 1.254/96, art. 2º, parágrafo único, inciso III, alínea “a”):

- 1) o remetente for estabelecido em unidade federada que não mantenha acordo para retenção do imposto em operações interestaduais destinadas ao Distrito Federal;
- 2) o imposto não tenha sido retido ou tenha sido retido a menor pelo substituto tributário;

b) a serem comercializadas (Lei nº 1.254/96, art. 2º, parágrafo único, inciso III, alíneas “a” e “d”):

- 1) sem destinatário certo ou destinada a estabelecimento em situação cadastral irregular;
- 2) em feiras e exposições.

No caderno I do Anexo IV deste regulamento citado, constata-se que produtos como gasolina, álcool etílico, óleo diesel, entre outros tipos de combustíveis, fazem parte deste modelo de incidência, determinando assim a não necessidade de recolhimento do ICMS por parte dos postos.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia da pesquisa será de natureza descritiva, cuja finalidade é analisar qual melhor regime tributário para as empresas do setor varejista de combustível, confrontando a visão teórica com os dados da realidade.

Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar e comparar.

De forma similar, Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los analisa-los, classifica-los e interpretá-los.

Entre as tipologias de pesquisas quanto aos procedimentos, o presente trabalho caracteriza-se pelo estudo concentrado em dois casos, denominando-se como um Estudo de Caso, definido assim por Gil (1999, p. 73):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Lakatos e Marconi (2007) entendem que o estudo de caso tem como características fundamentais a descoberta, a interpretação do contexto, a retratação da realidade uma maneira mais ampla.

#### 3.1 Metodologia

Para efeitos de comparação, os postos de combustíveis selecionados terão seus dados financeiros analisados tanto no regime do lucro real e quanto no regime do lucro presumido, em períodos trimestrais de 2016 a 2017, procurando apresentar e concluir qual o regime tributário é mais vantajoso para as empresas analisadas. O Simples Nacional não entrará no estudo porque as entidades pesquisadas faturam mais que o permitido pela lei deste regime simplificado.

Primeiramente os dados foram coletados no escritório de contabilidade ZETA LTDA, responsável pela escrituração de todas as empresas escolhidas e com inteira anuência de seus administradores e posteriormente serão avaliados, através dos Balancetes Mensais Analíticos, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados do Exercício em questão,

além dos demais relatórios financeiros auxiliares das empresas, como por exemplo: de faturamentos, despesas, preço-médio e quantidade de litros de combustível vendidos.

O faturamento dos postos analisados será formado apenas pelas vendas de gasolina comum, gasolina aditivada, etanol, diesel comum e diesel aditivado, dispensando as outras fontes de receitas, seja por venda de outros produtos e/ou prestação de serviços.

Para cálculo dos impostos IRPJ e CSLL no lucro presumido, foram elaboradas planilhas no office Excel; na primeira foi calculada as receitas trimestrais líquidas de todos os trimestres do período analisado. Em seguida multiplicou-se a receita líquida pela presunção de 1,6% para IRPJ e 12% para CSLL. Por último, multiplicou se a base de presunção do IRPJ pela alíquota obrigatória de 15% do IRPJ e em seguida calculou-se o IRPJ adicional de 10% (nos trimestres onde a base de presunção foi superior a R\$ 60.000,00); somou se os dois valores e encontrou o valor do IRPJ trimestral a ser recolhido. Para cálculo da CSLL, multiplicou se a base de presunção pela alíquota obrigatória de 9% da CSLL e encontrou o valor da CSLL trimestral a ser recolhida.

Para cálculo dos impostos IRPJ e CSLL no Lucro Real, constatou se, primeiramente, que o lucro contábil apurado nos balancetes, já se tratava do lucro tributável, não sendo necessário calcular o lucro ajustado depois das adições e exclusões. Partindo da base de cálculo para IRPJ e CSLL, multiplicou se a base de cálculo pela alíquota obrigatória da CSLL de 9% e encontrou o valor da CSLL trimestral a ser recolhida. Multiplicou se a base de cálculo pela alíquota obrigatória do IRPJ de 15% e em seguida calculou se o IRPJ adicional de 10% % (nos trimestres onde a base de cálculo foi superior a R\$ 60.000,00); somou se os dois valores e encontrou o valor do IRPJ trimestral a ser recolhido.

Em seguida, elaborou se um quadro comparativo com os valores calculados dos impostos IRPJ e CSLL nas duas formas de tributações analisadas, elegendo a forma de tributação mais viável para as empresas ALFA e BETA.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 ALFA

Valores referentes a Receita Líquida dos trimestres de 2016 a 2017, extraídos das demonstrações contábeis da empresa ALFA:

**Tabela 2** - Receitas Líquidas trimestrais

TRIMESTRE	RECEITA LÍQUIDA
1º TRIM. 2016	R\$ 5.514.320,55
2º TRIM. 2016	R\$ 5.404.351,83
3º TRIM. 2016	R\$ 4.729.200,06
4º TRIM. 2016	R\$ 4.303.970,87
1º TRIM. 2017	R\$ 3.901.148,55
2º TRIM. 2017	R\$ 3.527.679,93
3º TRIM. 2017	R\$ 3.976.898,04
4º TRIM. 2017	R\$ 3.724.599,81

Fonte: Elaborado pelo autor

Nota-se na tabela 2, um declínio bastante acentuado na Receita Líquida da empresa ALFA, causado, principalmente, pelos resquícios da crise econômica.

**Tabela 3** - Bases de presunção IRPJ e CSLL no Lucro Presumido

TRIMESTRE	RECEITA LÍQUIDA	BASE DE PRESUNÇÃO IRPJ	BASE DE PRESUNÇÃO CSLL
1º TRIM. 2016	R\$ 5.514.320,55	R\$ 88.229,13	R\$ 661.718,47
2º TRIM. 2016	R\$ 5.404.351,83	R\$ 86.469,63	R\$ 648.522,22
3º TRIM. 2016	R\$ 4.729.200,06	R\$ 75.667,20	R\$ 567.504,01
4º TRIM. 2016	R\$ 4.303.970,87	R\$ 68.863,53	R\$ 516.476,50
1º TRIM. 2017	R\$ 3.901.148,55	R\$ 62.418,38	R\$ 468.137,83
2º TRIM. 2017	R\$ 3.527.679,93	R\$ 56.442,88	R\$ 423.321,59
3º TRIM. 2017	R\$ 3.976.898,04	R\$ 63.630,37	R\$ 477.227,76
4º TRIM. 2017	R\$ 3.724.599,81	R\$ 59.593,60	R\$ 446.951,98

Fonte: Elaborada pelo autor

A tabela 3 traz as bases de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL da empresa ALFA, tendo como base as alíquotas de presunção do Lucro Presumido. Nota-se que as bases de cálculo são diferentes, visto que a alíquota de presunção para venda de combustíveis é de 1,6% para o IRPJ e 12% para CSLL.

**Tabela 4** - Base de cálculo no Lucro Real.

TRIMESTRE	BASE DE CÁLCULO REAL
1º TRIM. 2016	R\$ 484.802,42
2º TRIM. 2016	R\$ 335.362,21
3º TRIM. 2016	R\$ 314.305,65
4º TRIM. 2016	R\$ 189.646,17
1º TRIM. 2017	R\$ 209.676,33
2º TRIM. 2017	R\$ 140.479,23
3º TRIM. 2017	R\$ 218.740,61
4º TRIM. 2017	R\$ 34.252,04

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 4 evidencia as bases de cálculo da empresa ALFA no Lucro Real. Assim como aconteceu na Receita Líquida, também houve uma forte queda no lucro contábil da referida empresa no decorrer do período analisado.

**Tabela 5** - Comparativo Base de Cálculo.

TRIMESTRE	BASE DE CÁLCULO REAL	BASE DE PRESUNÇÃO IRPJ	BASE DE PRESUNÇÃO CSLL
1º TRIM. 2016	R\$ 484.802,42	R\$ 88.229,13	R\$ 661.718,47
2º TRIM. 2016	R\$ 335.362,21	R\$ 86.469,63	R\$ 648.522,22
3º TRIM. 2016	R\$ 314.305,65	R\$ 75.667,20	R\$ 567.504,01
4º TRIM. 2016	R\$ 189.646,17	R\$ 68.863,53	R\$ 516.476,50
1º TRIM. 2017	R\$ 209.676,33	R\$ 62.418,38	R\$ 468.137,83
2º TRIM. 2017	R\$ 140.479,23	R\$ 56.442,88	R\$ 423.321,59
3º TRIM. 2017	R\$ 218.740,61	R\$ 63.630,37	R\$ 477.227,76
4º TRIM. 2017	R\$ 34.252,04	R\$ 59.593,60	R\$ 446.951,98

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela 5 mostra um comparativo das bases de cálculo do Lucro Real com o Lucro Presumido. Verifica-se que a base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido é menor em praticamente todos os trimestres. Isso acontece, principalmente, pelo fato da alíquota de presunção do IRPJ para venda de combustíveis ser a menor entre todas as atividades previstas na tabela 1. Já a base de cálculo da CSLL pelo Presumido é bastante superior que a base de cálculo da CSLL pelo Lucro Real.



**Tabela 6** – Quadro Comparativo do IRPJ e CSLL.

QUADRO COMPARATIVO						
PERÍODO	LUCRO PRESUMIDO		LUCRO REAL		DIFERENÇA	
	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
1º TRIM. 2016	R\$ 16.057,28	R\$ 59.554,66	115.200,61	43.632,22	-R\$ 99.143,33	R\$ 15.922,44
2º TRIM. 2016	R\$ 15.617,41	R\$ 58.367,00	77.840,55	30.182,60	-R\$ 62.223,14	R\$ 28.184,40
3º TRIM. 2016	R\$ 12.916,80	R\$ 51.075,36	72.576,41	28.287,51	-R\$ 59.659,61	R\$ 22.787,85
4º TRIM. 2016	R\$ 11.215,88	R\$ 46.482,89	41.411,54	17.068,16	-R\$ 30.195,66	R\$ 29.414,73
1º TRIM. 2017	R\$ 9.604,59	R\$ 42.132,40	46.419,08	18.870,87	-R\$ 36.814,49	R\$ 23.261,53
2º TRIM. 2017	R\$ 8.466,43	R\$ 38.098,94	29.119,81	12.643,13	-R\$ 20.653,38	R\$ 25.455,81
3º TRIM. 2017	R\$ 9.907,59	R\$ 42.950,50	48.685,15	19.686,65	-R\$ 38.777,56	R\$ 23.263,85
4º TRIM. 2017	R\$ 8.939,04	R\$ 40.225,68	5.137,81	3.082,68	R\$ 3.801,23	R\$ 37.143,00
TOTAL	R\$ 92.725,03	R\$ 378.887,43	436.390,96	173.453,82	-R\$ 343.665,93	R\$ 205.433,61

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base na tabela 6, nota-se que empresa ALFA pagaria mais IRPJ no Lucro Real, e mais CSLL no Lucro Presumido. No entanto, com base na relevância dos valores, pode-se chegar à conclusão que o Lucro Presumido é o mais vantajoso para a empresa ALFA.

Levando em consideração o IRPJ, observa-se que a empresa deixaria de pagar (de maneira legal) o valor de R\$ 343.665,93 com a escolha do Lucro Presumido. Já baseando-se na CSLL, percebe-se que a empresa ALFA pagaria R\$ 205.433,61 a mais com a escolha do Lucro Presumido. Diante disso, podemos concluir que a economia total de tributos com a opção da empresa ALFA pelo Lucro Presumido seria de R\$ 138.232,32.

## 4.2 BETA

Valores referentes a Receita Líquida dos trimestres de 2016 a 2017, extraídos das demonstrações contábeis da empresa BETA:

**Tabela 7** - Receitas Líquidas trimestrais

TRIMESTRE	RECEITA LÍQUIDA
1º TRIM. 2016	R\$ 3.389.249,51
2º TRIM. 2016	R\$ 3.820.829,58
3º TRIM. 2016	R\$ 4.115.579,13
4º TRIM. 2016	R\$ 4.156.612,46
1º TRIM. 2017	R\$ 4.044.336,33
2º TRIM. 2017	R\$ 4.144.666,10
3º TRIM. 2017	R\$ 3.714.467,85
4º TRIM. 2017	R\$ 3.274.566,40

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota-se na Tabela 7, que a Receita Líquida da empresa BETA, manteve-se estável no decorrer do período analisado.

**Tabela 8 - Bases de presunção IRPJ e CSLL no Lucro Presumido**

TRIMESTRE	RECEITA LÍQUIDA	BASE DE PRESUNÇÃO IRPJ	BASE DE PRESUNÇÃO CSLL
1º TRIM. 2016	R\$ 3.389.249,51	R\$ 54.227,99	R\$ 406.709,94
2º TRIM. 2016	R\$ 3.820.829,58	R\$ 61.133,27	R\$ 458.499,55
3º TRIM. 2016	R\$ 4.115.579,13	R\$ 65.849,27	R\$ 493.869,50
4º TRIM. 2016	R\$ 4.156.612,46	R\$ 66.505,80	R\$ 498.793,50
1º TRIM. 2017	R\$ 4.044.336,33	R\$ 64.709,38	R\$ 485.320,36
2º TRIM. 2017	R\$ 4.144.666,10	R\$ 66.314,66	R\$ 497.359,93
3º TRIM. 2017	R\$ 3.714.467,85	R\$ 59.431,49	R\$ 445.736,14
4º TRIM. 2017	R\$ 3.274.566,40	R\$ 52.393,06	R\$ 392.947,97

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela 8 evidencia as bases de presunção tanto do IRPJ como da CSLL no Lucro Presumido.

**Tabela 9 - Base de cálculo no Lucro Real**

TRIMESTRE	BASE DE CÁLCULO REAL
1º TRIM. 2016	R\$ 136.652,12
2º TRIM. 2016	R\$ 142.297,08
3º TRIM. 2016	R\$ 184.182,99
4º TRIM. 2016	R\$ 61.780,42
1º TRIM. 2017	R\$ 196.871,02
2º TRIM. 2017	R\$ 232.569,11
3º TRIM. 2017	R\$ 270.161,57
4º TRIM. 2017	R\$ 374.386,56

Fonte: Elaborado pelo autor.

A tabela 9 indica a base de cálculo para IRPJ e CSLL com base no Lucro Real.

**Tabela 10** - Comparativo Base de Cálculo.

TRIMESTRE	BASE DE CÁLCULO REAL	BASE DE PRESUNÇÃO IRPJ	BASE DE PRESUNÇÃO CSLL
1º TRIM. 2016	R\$ 136.652,12	R\$ 54.227,99	R\$ 406.709,94
2º TRIM. 2016	R\$ 142.297,08	R\$ 61.133,27	R\$ 458.499,55
3º TRIM. 2016	R\$ 184.182,99	R\$ 65.849,27	R\$ 493.869,50
4º TRIM. 2016	R\$ 61.780,42	R\$ 66.505,80	R\$ 498.793,50
1º TRIM. 2017	R\$ 196.871,02	R\$ 64.709,38	R\$ 485.320,36
2º TRIM. 2017	R\$ 232.569,11	R\$ 66.314,66	R\$ 497.359,93
3º TRIM. 2017	R\$ 270.161,57	R\$ 59.431,49	R\$ 445.736,14
4º TRIM. 2017	R\$ 374.386,56	R\$ 52.393,06	R\$ 392.947,97

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela 10 expõe um comparativo das bases de cálculo do Lucro Real com o Lucro Presumido. Assim como ocorreu com a empresa ALFA, verifica-se que a base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido é menor em todos os trimestres em comparação com a base de cálculo do Lucro Real, assim como a base de presunção da CSLL é maior em todos os trimestres do que base de cálculo da outra forma de tributação.

**Tabela 11** – Quadro Comparativo do IRPJ e CSLL.

QUADRO COMPARATIVO						
PERÍODO	LUCRO PRESUMIDO		LUCRO REAL		DIFERENÇA	
	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
1º TRIM. 2016	R\$ 7.557,00	R\$ 36.603,89	R\$ 28.163,03	12.298,69	-R\$ 20.606,03	R\$ 24.305,20
2º TRIM. 2016	R\$ 9.283,32	R\$ 41.264,96	R\$ 29.574,27	12.806,74	-R\$ 20.290,95	R\$ 28.458,22
3º TRIM. 2016	R\$ 10.462,32	R\$ 44.448,25	R\$ 40.045,75	16.576,47	-R\$ 29.583,43	R\$ 27.871,79
4º TRIM. 2016	R\$ 10.626,45	R\$ 44.891,41	R\$ 9.445,11	5.560,24	R\$ 1.181,34	R\$ 39.331,18
1º TRIM. 2017	R\$ 10.177,35	R\$ 43.678,83	R\$ 43.217,76	17.718,39	-R\$ 33.040,41	R\$ 25.960,44
2º TRIM. 2017	R\$ 10.578,66	R\$ 44.762,39	R\$ 52.142,28	20.931,22	-R\$ 41.563,61	R\$ 23.831,17
3º TRIM. 2017	R\$ 8.857,87	R\$ 40.116,25	R\$ 61.540,39	24.314,54	-R\$ 52.682,52	R\$ 15.801,71
4º TRIM. 2017	R\$ 7.098,27	R\$ 35.365,32	R\$ 87.596,64	33.694,79	-R\$ 80.498,37	R\$ 1.670,53
TOTAL	R\$ 74.641,23	R\$ 331.131,32	R\$ 351.725,22	143.901,08	-R\$ 277.083,99	R\$ 187.230,24

Fonte: Elaborada pelo autor.

Com base na tabela 11, nota-se que empresa BETA pagaria mais IRPJ no Lucro Real, e mais CSLL no Lucro Presumido. No entanto, com base na relevância dos valores, pode-se chegar à conclusão que o Lucro Presumido é o mais vantajoso para a empresa BETA.

Levando em consideração o IRPJ, observa-se que a empresa deixaria de pagar (de maneira legal) o valor de R\$ 277.083,99 com a escolha do Lucro Presumido. Já baseando-se na CSLL, percebe-se que a empresa BETA pagaria R\$ 187.230,24 a mais com a escolha do

Lucro Presumido. Diante disso, podemos concluir que a economia total de tributos com a opção da empresa ALFA pelo Lucro Presumido seria de R\$ 89.853,75.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 Conclusão

Diante da elevada carga tributária brasileira, torna-se necessário a elaboração de estudos que visem reduzir de maneira legal o impacto tributário às empresas de nosso país.

Desse modo, este trabalho teve como objetivo, realizar um planejamento tributário em duas empresas que atuam no comércio varejista de combustíveis, localizada na cidade de Brasília-DF, comparando os valores de IRPJ e CSLL a serem recolhidos nos regimes tributários do Lucro Presumido e Lucro Real.

Através da análise quantitativa dos dados coletados do estudo de caso da empresa ALFA, foi constatado que o Lucro Presumido é o regime de tributação mais vantajoso, onde a empresa teria uma economicidade de tributos no valor de R\$ 138.232,32 no período analisado. Já na empresa BETA, o Lucro Presumido também foi o regime mais vantajoso, onde a empresa teria a economicidade de tributos no valor de R\$ 89.853,75.

Nota-se a relevância do Planejamento Tributário realizado nas empresas visto a grande diferença no recolhimento dos tributos dentre os dois regimes tributários propostos.

Foi verificado através da análise dos balancetes trimestrais das empresas ALFA e BETA que ambas não possuem despesas operacionais de alta relevância como aluguéis e encargos financeiros sobre empréstimos e financiamentos, e isso teve grande influência na realização do planejamento tributário, já que com isso, a base de cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Real ficou com valores bem elevados.

Portanto, **“Quais as alternativas em relação ao IRPJ e CSLL que o empresário pode ter para reduzir sua carga tributária?”**, responde se: A melhor alternativa para os exercícios de 2016 e 2017 das empresas ALFA e BETA em relação a tributação do IRPJ e CSLL seria a escolha do Lucro Presumido como forma de tributação.

### 5.2 Recomendações

Recomenda-se a repetição do estudo em empresas de outros segmentos econômicos.

### 5.3 Sugestões

Sugere-se a utilização de softwares específicos para realização do planejamento tributário com o objetivo de aperfeiçoar o tempo e com isso efetuar um planejamento tributário em um maior número de empresas.

Além disso, sugere-se a inclusão de encargos sobre a folha de pagamento e ICMS no planejamento tributário das empresas com base nas formas de tributações propostas pelos novos estudos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010.

\_\_\_\_\_. *Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. República Federativa do Brasil, Brasília, 26 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm)> Acesso em: 10 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. República Federativa do Brasil, Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). República Federativa do Brasil, Brasília, 30 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal. República Federativa do Brasil, Brasília, 30 mai. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 11.727, de 23 de junho de 2008*. República Federativa do Brasil, Brasília, 23 jun. 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11727.htm)>. Acesso em: 14 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. República Federativa do Brasil, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 14 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988*. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. República Federativa do Brasil, Brasília, 15 dez. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm)> Acesso em: 13 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. República Federativa do Brasil, Brasília, 27 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>. Acesso em: 17 mai. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. República Federativa do Brasil, Brasília, 27 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm)>. Acesso em: 20 mai. 2019.

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário. 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/121033/295994.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 20 abr. 2019.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues; AINSWORTH, Richard. Governança Tributária e Sarbanes-Oxley (SOX). Instituto de Governança Tributária (IGTAX). São Paulo, 2005.

BORGES, Humberto B. *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. 2. ed. São Paulo, Saraiva,

2002.

CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições sociais: natureza jurídica e aspectos controvertidos. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 2812, 14 mar. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18663>>. Acesso em: 25 mai. 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUCRO Presumido. Disponível em: <<http://tecnicoscontabil.blogspot.com/2012/06/normal-0-21-false-false-false-pt-br-x.html>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MONTEIRO, Leonel. Tributação monofásica, o que é e como funciona? Local, 2017. Disponível em: <<https://blog.esimplesauditoria.com.br/tributacao-monofasica-o-que-e-e-como-funciona/>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. *Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Respostas*. 14. ed. Atlas, 2015.

PIS E COFINS: Regime Monofásico. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/regime-monofasico-pis-cofins.htm>>. Acesso em: 25 mai. 2019.

PRADO, Roberta Nioac. *Direito Societário: Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório*. 2. ed. Saraiva, 2011.

ROCHA, Joana Elisa et al. Elaboração de um planejamento tributário de uma empresa de vigilância de Florianópolis pelo Lucro Real, Lucro Presumido e SIMPLES Nacional. 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/125938/Contabeis292652.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 05 mai. 2019.

SILVA, Fanny de Melo. Estratégia de opção fiscal em planejamento tributário: um estudo de caso nas empresas Ômega e Zeta sobre Lucro Real e Presumido. 2016. Disponível em: <[http://www.bdm.unb.br/bitstream/10483/14198/1/2016\\_FannydeMeloSilva\\_tcc.pdf](http://www.bdm.unb.br/bitstream/10483/14198/1/2016_FannydeMeloSilva_tcc.pdf)>. Acesso em 20 abr. 2019.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. 1996. 37 f. Texto para discussão nº 205. Rio de Janeiro, 1996.

VASCONCELOS, Renato C. Melo. *O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária*. 2002. 84 f. Dissertação (Mestrado), Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, 2002.

ZANGIROLAMI, Andréia. Planejamento tributário: estudo realizado em uma empresa que atua no ramo de comércio varejista de combustíveis. 2010. Disponível em <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/684/TCC%20-%20PLANEJAMENTO%20TRIBUT%C3%81RIO.pdf?sequence>>. Acesso em: 25 abr. 2019.